

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 28151C

Inscrit le 17 mars 2011

Audience publique du 27 juillet 2011

**Appel formé par
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre
un jugement du tribunal administratif du 16 février 2011 (n° 25952 du rôle)
dans un litige l'opposant à
Monsieur ..., ...
en matière d'impôt sur le revenu**

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 28151C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 17 mars 2011 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS au nom de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, agissant conformément à un mandat afférent lui conféré par le ministre des Finances le 9 mars 2011, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 16 février 2011 dans le cadre d'un recours introduit par Monsieur ..., demeurant à L-..., tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 5 mai 2009 par laquelle le directeur a déclaré partiellement fondée une réclamation datée du 6 novembre 2008 dirigée contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2006, émis à l'encontre de Monsieur ... le 8 octobre 2008 ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 11 avril 2011 par Maître François MOYSE, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, pour compte de Monsieur ... ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 11 mai 2011 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg ;

Vu le mémoire en duplique déposé au greffe de la Cour administrative le 31 mai 2011 par Maître François MOYSE pour compte de Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS et Maître François MOYSE en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 21 juin 2011.

Par courrier du 23 avril 2007, le bureau d'imposition Dudelage du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *bureau d'imposition* », invita Monsieur ... à déclarer, pièces à l'appui, ses revenus supplémentaires tant indigènes qu'étrangers pour les exercices 1997 à 2006.

Le 7 mai 2007, Monsieur ... répondit à ce courrier en les termes suivants :

« Suite à votre lettre du 23 avril 2007 relative aux revenus supplémentaires, j'ai l'honneur de vous répondre qu'il n'y a ni de revenus supplémentaires indigènes ni de revenus supplémentaires en provenance de l'étranger.

L'instruction en cours menée par le juge d'instruction Me Michel Turck éclaira toute l'affaire avec l'espoir d'un non-lieu.

Les accusations en ma personne sont totalement fausses.

Je vous prie de m'excuser pour le surplus de travail que vous avez avec mon affaire ».

Le 27 juin 2007, sur base du § 189 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, dite « *Abgabenordnung* » (AO), le Procureur d'Etat adressa au directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », un rapport du service de Police judiciaire établi le 13 juin 2007, ci-après désigné par le « *rapport du 13 juin 2007* », relatant des faits de fraude fiscale dont Monsieur ... serait l'auteur.

En date du 16 août 2007, le bureau d'imposition émit à l'égard de Monsieur ... des bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques rectifiés des années 1997 à 2005.

Le recours contentieux introduit le 4 mars 2008 par Monsieur ... à l'encontre de la décision directoriale du 11 décembre 2007 ayant rejeté ses réclamations contre ces bulletins fut vidé par des jugements du tribunal administratif du 25 janvier 2010 (n° 24142a du rôle) et du 16 février 2011 (24142b du rôle) portant globalement annulation des bulletins d'impôt rectificatifs pour les années 1997 à 2005. L'appel de l'Etat contre ces jugements est vidé par arrêt parallèle de ce jour (n° 28150C du rôle).

Le 27 mai 2008, le préposé du bureau d'imposition informa Monsieur ... que le bureau d'imposition procéderait prochainement à l'établissement de son imposition sur le revenu de l'année 2006 et qu'en exécution du § 205 alinéa 3 AO, le bureau d'imposition s'écarterait de sa déclaration d'impôt sur les points suivants :

« Bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale 2006 : 130232,9 euros. Les honoraires pour vos travaux de comptabilité et pour votre activité de conseil fiscal ont été établis suivant le rapport du 13 juin 2007 du Service de Police judiciaire transmis à la Direction des Contributions en date du 29 juin 2007, relatant des faits de fraude fiscale pour

les années 1999 à 2006. Ces données nous ont été communiquées par le Procureur d'Etat sur base du paragraphe 189 de la Loi générale des impôts (AO).

Location de biens : intérêts BCEE et BHW 6266,71 euros

Période non occupée 110 jours.

Montant déductible $6266,71 \times 110/365 = 1888,6$ euros ».

Par courrier du 16 juin 2008, Monsieur ... s'adressa au bureau d'imposition pour contester les redressements envisagés en les termes suivants :

« J'accuse réception du projet d'imposition relatif à l'année d'imposition.

Or, malheureusement je ne suis pas d'accord avec les redressements annotés pour les raisons suivantes :

Profession libérale:

Je viens de recevoir une copie du rapport de la police judiciaire qui est à la base du redressement fiscal; malheureusement il ne tient pas compte des dispositions législatives en matière fiscale.

Même si j'étais un des bénéficiaires économiques de sociétés, il n'y a pas de transparence fiscale entre une société de capitaux et les actionnaires ou bénéficiaires économiques.

Evidemment il faut une personne physique pour ouvrir un compte bancaire au nom d'une société.

Steichen, le rédacteur du rapport, ignore qu'il y a imposition au niveau des sociétés de capitaux resp. imposition des associés en ce qui concerne les sociétés de personnes.

Il y avait imposition à ces niveaux pour les années 1999-2006.

Par conséquent, je m'oppose à cette imposition qui repose sur un rapport de police qui est totalement à côté de la plaque; Steichen ignore et ne respecte pas la législation fiscale.

Je tiens à vous informer que la procédure auprès du tribunal administratif va définitivement éclaircir mon dossier fiscal et je vous prie d'attendre avec l'imposition de 2006 jusqu'à ce qu'on aura les jugements relatifs aux années d'imposition 1997-2005.

Contrairement aux dires de M. le Directeur des Contributions repris dans sa décision relative à la réclamation, le rapport de la PJ ne peut servir de preuve car il est complètement faux.

En ce qui concerne la location de biens, je souhaite quand même la déduction des frais de remise en peinture de la maison (anschaffungsnahe Herstellungsaufwand).

En vous remerciant d'avance pour votre compréhension, je vous prie d'agréer, Monsieur le Préposé, l'expression de ma parfaite considération ».

En date du 8 octobre 2008, le bureau d'imposition émit un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2006 qui s'écarte de la déclaration initiale de Monsieur ... en fixant un montant de 130.232,90 € comme bénéfice d'une profession libérale et un montant de - 3.293,70 € comme revenu net de la location de biens, de sorte à alourdir la charge d'impôt du contribuable.

Le 6 novembre 2008, Monsieur ... adressa au bureau d'imposition une réclamation contre ce bulletin d'impôt pour l'année 2006, accompagnée d'une demande de sursis à exécution. Dans ce courrier, il demanda également à l'administration des Contributions directes de le confronter avec l'origine des chiffres redressés afin de pouvoir prendre position.

Le 17 décembre 2008, le bureau d'imposition refusa d'octroyer le sursis à exécution sollicité et invita Monsieur ... à introduire un recours hiérarchique formel auprès du directeur.

Le directeur statua à l'égard de la réclamation par décision du 5 mai 2009 (n° C 14776 du rôle) libellée comme suit :

« Vu la requête introduite le 6 novembre 2008 par le sieur ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre le bulletin d'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2006, émis le 8 octobre 2008 ;

Vu le dossier fiscal;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO);

Vu la mise en état du directeur des contributions du 9 avril 2009 et la réponse y relative du réclamant, entrée le 22 avril 2009 ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit, dans les forme et délai de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le réclamant entreprend le bulletin, d'une part, aux fins de demander la déduction des frais de remise en état de son immeuble destiné à lui servir de domicile principal, d'autre part, au motif qu'il se baserait sur un rapport de la police judiciaire qui serait « totalement faux »;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public,

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé,

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

I.

Considérant qu'en date du 27 juin 2007, l'adjoint au Procureur d'État a communiqué d'office au directeur des contributions, conformément au § 189 AO, à telles fins que de droit et pour attribution de compétence le rapport du service de Police Judiciaire relatant des faits de fraude fiscale impliquant le réclamant ;

Considérant, à titre subsidiaire, que la revendication du réclamant de vouloir être confronté avec les chiffres du rapport de police s'avère dénuée de tout fondement, car par lettre recommandée datée du 16 juin 2008, entrée le 17 juin 2008, le réclamant a lui-même informé le bureau d'imposition qu'il était bel et bien en possession dudit rapport, sans préciser cependant depuis quand ;

Considérant que si le réclamant est libre de remettre en question l'exactitude du rapport de police l'incriminant, ce qu'il a fait d'ailleurs également à l'endroit d'autres instances y compétentes, pour sa part, le bureau d'imposition, tout aussi bien que le directeur des contributions, statuant sur réclamation, ne sauraient que se fier au rapport de police tel que transmis par l'adjoint au Procureur d'État, sans aucunement avoir à douter quant au contenu ou au sérieux de l'enquête menée et des travaux prêtés par la Police Judiciaire ;

Considérant que ledit rapport arrête que le réclamant a déclaré être le bénéficiaire économique des sociétés de droit luxembourgeois FFF s.a., BBB s.à r.l. et de la société anonyme de droit bélizais EEE;

Considérant que, d'une part, il est retenu que le réclamant a exercé la profession de comptable sans y être autorisé par le ministre compétent pour l'accès réglementé à cette profession, et tout aussi bien sans l'autorisation du gouvernement en conseil tel que prescrit par l'article 14 de la loi du 16 avril 1979 fixant le statut général des fonctionnaires de l'État ;

que, d'autre part, le chiffre d'affaires de la société FFF, enregistrant les honoraires générés, est consigné par le détail des comptes clients que nul n'est censé d'ailleurs connaître mieux que le réclamant ;

Considérant que si le rapport de police a également constaté le dépôt de faux bilans, qu'il a établi que les fichiers des montants réels tout comme les fichiers renseignant les faux étaient en possession personnelle du réclamant, partant parfaitement au courant de tous ces détails dès avant qu'ils ne soient révélés par l'instruction judiciaire ;

Considérant encore que ledit rapport met en évidence que des bénéfices substantiels de la première société exploitante ont été transférés moyennant de fausses factures via une seconde société, sans raison d'être, pour ensuite aboutir à la société offshore ;

Considérant que s'il est superfétatoire de démontrer dans quel intérêt des montants pour dépenses sont dérivés vers des juridictions considérées comme des paradis fiscaux, il convient de rappeler néanmoins que les bénéfices n'y seront pas taxés, tandis que les résultats indigènes se retrouvent d'autant minorés ;

Considérant que le rapport de police conclut que les conditions d'application du § 396 AO sont remplies en l'espèce, et c'est en conséquence que le directeur des contributions a été informé, par application du § 189 AO ;

Considérant qu'il résulte des développements qui précèdent que le réclamant connaît les détails du rapport de police y compris les chiffres, pour avoir en partie collaboré lors de l'instruction, donc en avoir informé le juge d'instruction ;

qu'il a été confronté aux chiffres découverts lors des perquisitions à son domicile ;

qu'il a pour le surplus été interrogé au sujet de toutes les comptabilisations dont il était l'auteur ainsi qu'au sujet des avoirs en compte dont il était le seul bénéficiaire ;

qu'il y a lieu de rappeler que les montants ainsi imposés étaient connus du réclamant, en premier lieu lorsqu'il réalisait les recettes, tout en les fraudant, en second lieu lorsqu'il se retrouvait au fur et à mesure des progrès de l'enquête confronté à ces mêmes chiffres tracés comme sommes comptabilisées ;

qu'en conséquence la demande introductive du réclamant de vouloir être confronté avec l'origine des chiffres redressés afin de pouvoir prendre position, laisse définitivement d'être fondée, comme le prouve d'ailleurs par l'aveu la lettre du 17 juin 2008, documentant que le rapport de police a bien été communiqué sans autres précisions sur le moment où cela eut lieu ;

Considérant que les montants mis à jour lors de l'enquête judiciaire et auxquels le réclamant a été confronté, n'ont servi qu'à asseoir la base de l'imposition litigieuse, eu égard à la véritable capacité contributive découverte que le réclamant avait pris soin de dissimuler;

Considérant qu'en fait le réclamant avait admis être le bénéficiaire des comptes de sociétés et bancaires que l'enquête a révélés ;

Considérant que n'ont été imposés que les chiffres prouvés sans taxations punitives ;

Considérant que le réclamant, après avoir organisé ses travaux au noir et mis en place une structure frauduleuse habile à transférer les bénéfices à l'abri du fisc, ne saurait prétexter son ignorance des faits et montants incriminés afin de se prévaloir d'une présomption de véracité complètement démentie par l'envergure des énergies mise en œuvre et excluant partant une disposition honnête à collaborer ;

Considérant enfin que l'argument du réclamant porte à faux de ce que les bénéfices fraudés ne seraient impossibles qu'aux niveaux de différentes sociétés ;

que les balances strictement comptables des sociétés constituées par le réclamant ne font pas état de bénéfices mais du transfert des avoirs bénéficiaires ;

qu'ainsi et en vérité, les bénéfices réels générés par les travaux illégaux de comptable, transitaient vers une première société, structurée en tant que déficitaire par les rapports de pertes acquis sur des actionnaires antérieurs et sortis ;

que finalement les avoirs se retrouvaient sur les comptes d'une société immatriculée au paradis fiscal de Belize, échappant par là au fisc luxembourgeois, mais avec le réclamant comme bénéficiaire économique évident, ce qu'il a effectivement concédé par aveu lors de l'enquête de la Police Judiciaire ;

II.

Considérant que le réclamant fait demande de déduire les frais de remise en état de son immeuble sis à ..., en somme des frais pour peinture et travaux connexes ;

Considérant à cet égard que le contribuable n'avait pas indiqué de tels frais lors de sa déclaration, ni soumis un détail de ces frais au bureau d'imposition ;

que suite à la mise en état du directeur des contributions, le réclamant a présenté des factures prouvant l'achat des matériaux avant qu'il n'occupe la maison et que la valeur locative ne devienne imposable ;

Considérant qu'au total s'avèrent éligibles d'être déduites à titre de frais d'obtention du revenu provenant de la location des biens des factures pour un montant de 1.218,33 euros;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée ;

Considérant que le redressement de l'imposition sur le revenu de l'année 2006 fait l'objet de l'annexe qui constitue une partie intégrante de la présente décision (...) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 4 août 2009 (n° 25952 du rôle), Monsieur ... fit introduire un recours en réformation sinon en annulation contre la décision directoriale prévisée.

Par jugement du 16 février 2011, le tribunal administratif rejeta le moyen de Monsieur ... tiré de la violation du secret d'instruction et du § 189 AO en ce que le rapport du 13 juin 2007 a été communiqué au directeur et non pas directement au bureau d'imposition compétent. Il rejeta pareillement les moyens de Monsieur ... relatifs au non-respect, par le bureau d'imposition, de son droit d'obtenir la communication du rapport du 13 juin 2007 et de son droit d'être entendu avant son imposition. Il considéra que le rapport du 13 juin 2007 fut dressé par un membre de la direction du service de police judiciaire chargé, conformément à l'article 9-2 du code d'instruction criminelle, de constater les infractions à la loi pénale, de sorte que conformément à l'article 154 du code d'instruction criminelle, ledit rapport fait par le premier commissaire principal, membre de la direction du service de police judiciaire, est à considérer comme faisant preuve jusqu'à inscription de faux en ce qui concerne les contestations y retenues et que le bureau d'imposition a en principe valablement pu considérer comme étant établis les montants et faits renseignés dans ce rapport et y asseoir les bases de son imposition, ceci indépendamment des qualifications pénales suggérées dans ledit rapport.

Par rapport aux revenus à hauteur de 130.232,90 € concrètement imputés au demandeur, le tribunal retint que les quelques explications avancées par la partie étatique, si elles éclairciraient certes en certains points la composition arithmétique des chiffres retenus par le bureau d'imposition pour 2006, ne permettaient cependant ni de retracer factuellement les montants retenus, dans la mesure où ceux-ci reposent sur une comparaison avec des données inconnues du tribunal, ni de retracer juridiquement le raisonnement de la partie étatique, celle-ci, en substance, ayant manifestement repris les déductions et implications de l'auteur du rapport de police, sans expliquer pourquoi, juridiquement, l'administration a estimé pouvoir s'appropriier au plan fiscal sans réserve ni nuance ces déductions et implications, qui ne bénéficieraient pas de la valeur probante attachée aux seules constatations des officiers de police judiciaire. Le tribunal en conclut qu'en l'état du dossier, il n'était pas en mesure de porter une quelconque appréciation sur le bien-fondé de la majoration effectuée au niveau du bénéfice d'une profession libérale dans le chef du demandeur par rapport à l'année fiscale 2006, de sorte que confronté à un dossier globalement non instruit par l'administration au niveau contentieux, il était amené, par réformation de la décision directoriale déferée, à annuler le bulletin d'imposition de l'année 2006 en ce que celui-ci a majoré le revenu imposable du contribuable d'un montant de 130.232,9 euros.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 17 mars 2011, l'Etat a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 16 février 2011.

A l'appui de son appel, l'Etat entend réfuter l'appréciation des premiers juges quant à l'instruction du recours au niveau du contentieux directorial et devant le tribunal administratif et quant à un prétendu refus de collaboration suite à la demande de précisions complémentaires contenue dans un avis du 12 mai 2010. Il estime que le refus de collaboration se situerait du côté de la partie intimée *« qui s'obstine à refuser jusqu'à aujourd'hui même de déclarer ses revenus réels, tout en maintenant sa position selon laquelle de tels revenus n'existeraient pas »*.

Ensuite, l'Etat reproche aux premiers juges d'avoir méconnu les principes de la taxation d'office prévue par le § 217 AO et notamment que la charge de la preuve en ce qui concerne les revenus réels incomberait à la partie intimée et non pas à l'Etat. Ainsi, les premiers juges auraient correctement constaté que les rectifications litigieuses ont été effectuées sur base du rapport du 13 juin 2007 communiqué conformément au § 189 AO et dont le contenu serait à qualifier de faits nouveaux au sens du § 222 (1) 1. AO, mais auraient méconnu le fait que les revenus ont été taxés en application du § 217 AO avec toutes les conséquences qui en découleraient. L'Etat estime plus particulièrement que les premiers juges auraient à tort donné suite aux contestations d'ordre général de l'intimé, qui n'aurait cependant pas fourni des précisions en quoi les taxations lui feraient grief ni des indications concrètes relatives à ses revenus réels au cours des années d'imposition en cause, tout en imposant à l'Etat la charge de démontrer au centime près la justification des majorations de revenus taxées par le bureau d'imposition.

L'Etat explique encore que l'approche générale d'imputer les majorations de revenus directement à Monsieur ... à titre de bénéfices provenant d'une profession libérale se justifierait par le fait que les éléments en cause, dont notamment le rapport du 13 juin 2007, démontreraient que ces revenus auraient été directement réalisés et perçus par l'intimé et que les déductions de dépenses et pertes invoquées par le biais des différentes sociétés impliquées feraient partie de structures et montages artificiels montés par lui dans le seul but de contourner la loi fiscale. Il s'y ajouterait que les structures mises en place par l'intimé devraient être qualifiées d'abus de formes et constructions du droit privé pour contourner la charge fiscale par l'utilisation d'une voie inadéquate et qu'en conséquence toute l'activité de l'intimé devrait être qualifiée et évaluée par application du principe de l'appréciation selon des critères économiques. Il estime de même que le rapport du 13 juin 2007 ferait preuve jusqu'à inscription de faux et que son contenu serait pleinement opposable à toutes les parties impliquées dans le contentieux fiscal sous analyse.

Relativement à l'année d'imposition 2006, le délégué du gouvernement expose que la société anonyme FFF s.a., constituée le 15 novembre 2002, aurait représenté la structure à travers laquelle Monsieur ... aurait exercé son activité de services comptables et que ce dernier aurait reconnu dans le cadre du procès pénal engagé à son encontre qu'il avait été l'unique gérant réel et bénéficiaire économique de cette société, alors même qu'elle aurait été officiellement détenue par des sociétés appartenant à son associé, ce qui lui aurait permis d'exercer son activité sans apparaître officiellement comme comptable. Monsieur ... aurait retiré les bénéfices de la société FFF sous forme d'honoraires fictifs de sous-traitance facturés par la société BBB s.à r.l., dont il était le seul associé, qui aurait pu compenser fiscalement ces revenus avec une perte antérieure importante et les transférer ensuite à son actionnaire, la société de droit bélizais EEE s.a., dont Monsieur ... aurait également été le bénéficiaire économique, en réduisant le compte courant actionnaire. Le chiffre de 130.232,90 € retenu pour la taxation des revenus non déclarés de l'année 2006 serait

composé, en premier lieu, par le montant taxé, à défaut de déclarations d'impôt pour 2006 soumises par les sociétés FFF et BBB à la date du bulletin litigieux, à hauteur de 40.000 € des facturations de sous-traitance de la société BBB à la société FFF, deuxièmement, de paiements de 49.325 € provenant de clients à l'intimé tels qu'actés dans son agenda et constatés par le rapport du 13 juin 2007, troisièmement, de la différence entre, d'une part, les chiffres d'affaires constatés par le service de police judiciaire dans son rapport du 13 juin 2007 et, d'autre part, les dossiers fiscaux des sociétés FFF et BBB, ainsi que, quatrièmement, d'un transfert de 10.000 € en faveur de la société III s.a., société des Iles vierges britanniques dont l'intimé aurait été le bénéficiaire économique d'après les constatations du jugement pénal du 21 janvier 2010.

L'intimé entend résister à ces moyens en faisant valoir que le tribunal aurait annulé à juste titre les bulletins litigieux en constatant en substance que l'Etat serait resté en défaut de fournir les justificatifs nécessaires à la compréhension de la méthode d'imputation des revenus non déclarés dans son chef et qu'il se serait retranché simplement derrière le rapport du 13 juin 2007, cette façon de procéder aboutissant à lui imputer des revenus qu'il n'aurait pas réalisés personnellement et à imposer des chiffres d'affaires sans tenir compte des dépenses et de la TVA afférentes. Il précise encore qu'il aurait déclaré ses revenus en son temps, qu'il aurait dans la suite « *versé une quantité importante de documents explicatifs de la situation d'espèce* » et que les sociétés impliquées auraient déjà été imposées pour les années en cause sans que ces impositions n'aient été remises en cause, de manière que les taxations de revenus critiquées reviendraient à imposer une deuxième fois les mêmes revenus. Il insiste pour dire que la taxation de revenus ne constituerait pas une mesure de sanction à l'égard du contribuable, mais un procédé de fixation des bases d'imposition qui devrait être effectué avec un minimum de cohérence. Il considère non pertinents les renvois par l'Etat à certaines décisions de justice pour justifier son argumentation en rétorquant que ces jurisprudences viseraient des situations de défaut de dépôt de déclarations d'impôt et des critères de taxation de revenus qu'il n'aurait pas appliqués en l'espèce. L'intimé critique que l'administration fiscale entendrait « *profiter d'un contexte pénal* » pour punir son ancien collaborateur et pour lui imputer des revenus de profession libérale non déclarés, mais se baserait uniquement sur le rapport du 13 juin 2007 pour expliquer les « *montants astronomiques considérés comme des revenus propres* » sans apporter d'autres preuves d'une assiette tangible et certaine. De même, ledit rapport ne saurait être qualifié de preuve suffisante de l'existence de revenus non déclarés dans la mesure où son auteur émettrait nombre de suppositions, déductions et impressions et où un procès-verbal de police aurait pour objet d'enquêter à charge d'un prévenu afin de fournir un maximum d'informations utiles au parquet, de manière que l'administration fiscale, tenue d'instruire ses dossiers à charge et à décharge au vœu du § 204 AO, devrait vérifier elle-même le contenu du rapport et en écarter les suppositions et erreurs, en l'espèce notamment celles relatives à des prétendus abus de droit en relation avec les reports de pertes d'exercices antérieurs dans le chef de plusieurs sociétés concernées. En outre, un rapport d'un officier de police judiciaire ferait certes foi en ce qui concerne les éléments constitutifs d'infractions, mais ne porterait pas sur tous les éléments que l'administration fiscale devrait prendre en compte, dont notamment les dépenses, charges et autres éléments déductibles des revenus prétendument constatés dans le rapport en question, de sorte qu'en se basant sur ce seul rapport, l'administration fiscale ne pourrait pas prétendre avoir fixé les revenus effectivement réalisés par l'intimé.

Quant à l'année d'imposition 2006, l'intimé conteste que des paiements et versements de comptes bancaires de la société FFF, personne morale elle-même soumise à l'impôt sur le revenu des collectivités, aient pu lui être imputés, alors même que cette société aurait plusieurs bénéficiaires économiques, que des impositions de cette société pour les

années en cause auraient été effectuées sans autres contestations, qu'il n'aurait jamais effectué des prélèvements sur les comptes de cette société et que certains frais et la TVA n'auraient pas été défalqués. Il s'insurge plus particulièrement contre la mise en compte du montant de 40.000 € qui ne reposerait sur aucune opération sur les comptes de la société FFF et qui partant « *reste, à ce jour, un mystère* ». Il considère que les facturations de sous-traitance de la société BBB à la société FFF devraient être prises en considération au vu notamment d'une analyse des relations commerciales entre ces deux sociétés et des conséquences comptables en découlant effectuée par un bureau d'expertise comptable. Par rapport au transfert de 10.000 € en faveur de la société III, l'intimé fait valoir qu'il s'agirait en réalité d'un prêt qu'il aurait remboursé durant l'année 2006. Il critique encore l'imputation de la « *différence selon rapport PJ* » en dépit des revenus effectivement réalisés par la société FFF et en faisant abstraction des frais et de la TVA qui expliqueraient cette différence.

Pour autant que la Cour considérerait un contrôle de la réalité des comptabilités, déclarations fiscales et autres pièces versées en cause comme nécessaire, l'intimé conclut à la nomination d'un expert.

Il y a d'abord lieu de rappeler qu'en principe, le recours en réformation est l'attribution légale au juge administratif de la compétence spéciale de statuer à nouveau, en lieu et place de l'administration, sur tous les aspects d'une décision administrative querellée. Le jugement se substitue à la décision litigieuse en ce qu'il la confirme ou qu'il la réforme. Cette attribution formelle de compétence par le législateur appelle le juge de la réformation à ne pas seulement contrôler la légalité de la décision que l'administration a prise sur base d'une situation de droit et de fait telle qu'elle s'est présentée à elle au moment où elle a été appelée à statuer, voire à refaire – indépendamment de la légalité – l'appréciation de l'administration, mais elle l'appelle encore à tenir compte des changements en fait et en droit intervenus depuis la date de la prise de la décision litigieuse et, se plaçant au jour où lui-même est appelé à statuer, à apprécier la situation juridique et à fixer les droits et obligations respectifs de l'administration et des administrés concernés (Cour adm. 22 janvier 2009, n° 24751C du rôle, Pas. adm. 2010, V° Recours en réformation, n° 11).

Si le principe de l'annualité de l'impôt en matière d'impôts directs implique que le juge de la réformation doit appliquer au litige la loi telle qu'en vigueur au moment où le fait générateur de l'impôt en cause est survenu, il incombe néanmoins au juge de la réformation de trancher le litige lui soumis sur base de tous les éléments de fait pertinents même postérieurs à l'acte décisionnel lui déféré, mais invoqués en cause par les parties.

En outre, la Cour rejoint le tribunal en ce qu'indépendamment de la force probante au pénal du rapport du 13 juin 2007, limitée aux constatations faites par un officier de police judiciaire, et au vu du régime général de la libre appréciation des preuves consacré par la « *Abgabenordnung* », le bureau d'imposition pouvait valablement se baser sur les montants et faits renseignés dans le rapport du 13 juin 2007 pour y asseoir les bases des impositions rectificatives. Pareillement, eu égard au principe de la liberté des preuves en matière d'impôts, la Cour est encore amenée à tenir compte notamment du jugement pénal du 21 janvier 2010 ayant condamné Monsieur ... du chef de diverses infractions pénales sur base notamment des faits dégagés par le rapport du 13 juin 2007, ainsi que de l'arrêt d'appel afférent de la dixième chambre de la Cour d'appel du 2 février 2011, ci-après désigné par « *l'arrêt pénal du 2 février 2011* », ayant en substance confirmé l'analyse des premiers juges, les éléments factuels retenus dans les motivations de ces décisions judiciaires pouvant être pris en compte au vu du caractère non suspensif d'un pourvoi en cassation. Pareillement, la Cour tiendra compte du procès-verbal du 5 juillet 1999 dressé à charge de l'intimé et du

procès-verbal de l'interrogatoire de l'intimé du 27 octobre 2006 effectué par le service de police judiciaire, ces documents ayant été communiqués par transmis du 12 novembre 2010 par le parquet du Tribunal d'arrondissement de Luxembourg au directeur par application du § 189 AO et versés au dossier par l'Etat.

L'Etat a fait usage de la procédure de la taxation d'office des revenus sur base du § 217 AO en se prévalant du défaut de déclaration de revenus et de collaboration de la part de Monsieur ... et de la révélation de revenus non déclarés à travers l'enquête pénale diligentée à son encontre, tandis que ce dernier nie en dernière analyse l'existence de revenus non déclarés lui imputables pour l'année d'imposition en cause et tend à établir, à travers les pièces par lui versées en cause, la réalité des situations déclarées dans le chef des différentes sociétés impliquées en cause.

La taxation ne constitue pas une mesure de sanction à l'égard du contribuable, mais un procédé de détermination des bases d'imposition qui est appliqué même à l'égard des contribuables soigneux et diligents et qui doit permettre aux instances d'imposition, qui ont épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt, à laquelle elles ne peuvent guère se soustraire. Elle consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable ou approximative, ce procédé comportant nécessairement une marge d'incertitude et d'inexactitude (Cour adm. 29 octobre 2009, n° 25700C du rôle, Pas. adm. 2010, V° Impôts, n° 469).

Il y a lieu de retenir d'emblée que l'administration fiscale, ayant reçu, notamment par le rapport du 13 juin 2007, des indices concrets de revenus non déclarés et confrontée à l'attitude de Monsieur ... revenant à refuser toute fourniture d'informations quant à l'importance de ces revenus, devait assumer sa mission légale de fixer l'impôt sur base des éléments auxquels elle pouvait avoir recours, à savoir pour l'essentiel les informations contenues dans le rapport du 13 juin 2007 auxquelles s'ajoutent la communication du parquet du 12 novembre 2010, ensemble les dossiers fiscaux des sociétés et personnes impliquées, et recourir partant à la procédure de la taxation de revenus prévue par le § 217 AO. La question à examiner dans le cadre de la taxation sera celle de savoir si l'administration a correctement déterminé les montants de revenus supplémentaires non déclarés et imputables à l'intimé qui paraissent les plus probables au vu de tous les éléments d'appréciation à la disposition de la Cour.

Concernant les montants concrètement imputés à l'intimé au titre de l'année 2006, l'Etat se prévaut :

- d'un premier montant de 40.000 € qui représente le montant taxé d'office pour l'année 2006 des facturations de sous-traitance de la société BBB à la société FFF par extrapolation des mêmes facturations opérées durant les années 2003 à 2005 ;

- d'un montant de 49.325 € représentant des paiements de clients constatés par le rapport du 13 juin 2007 à partir des annotations de l'intimé dans son agenda ;

- d'un montant de 10.000 € représentant un transfert de la société III ;

- d'un montant de 30.907,90 € du chef d'une « *différence selon rapport PJ* » constituant le quart du montant de 123.631,63 € en le fondant sur une comparaison entre les chiffres du rapport du 13 juin 2007 et les « *éléments des dossiers fiscaux de la société FFF et de la société BBB* » pour les années 2003 à 2006.

Afin de statuer utilement sur ces revenus taxés imputés à l'intimé pour l'année 2006, il y a lieu de reprendre certains développements faits dans l'arrêt parallèle de la Cour de ce jour (n° 28150C du rôle) relatifs notamment aux années 2003 à 2005 et dont les conclusions sont de nature à s'imposer également *mutatis mutandis* dans le présent cadre au vu de la continuité de la situation de fait et de droit à la base des taxations de revenus pour les années 2003 à 2006.

Il se dégage du contenu du jugement pénal du 21 janvier 2010 et de l'arrêt pénal du 2 février 2011 que l'intimé a fait la connaissance de Monsieur JJJ en 2002, qu'ils ont développé l'idée de la création d'une société destinée à exploiter une fiduciaire qui serait appelée à reprendre les clientèles apportées par l'intimé et l'un de ses collègues de travail et offrir les services comptables pour le groupe de sociétés de Monsieur JJJ et pour ses sociétés-clientes qu'il domiciliait et gérant. Ainsi, la société FFF, à l'origine encore dénommée FFF, fut créée le 15 novembre 2002 avec comme actionnaires les sociétés HHH s.a. (67%) et XXX s.a. (33%).

Il se dégage des mêmes décisions de justice que suite au retrait du précité collègue de travail et suite à un grave accident de la circulation suivi d'une longue hospitalisation subi par Monsieur JJJ, Monsieur ... assurait de fait seul la direction de la société FFF, il en exécutait le travail comptable, ayant été assisté seulement durant l'année 2003 par une employée, et en retirait seul tous les bénéfices, de manière à avoir admis lors de son audition du 27 octobre 2006 et à l'audience devant le tribunal correctionnel avoir été l'unique bénéficiaire économique de la société FFF.

Le jugement pénal du 21 janvier 2010 et l'arrêt pénal du 2 février 2011 renseignent encore que l'intimé a admis avoir été durant toute cette période le bénéficiaire économique de la société de droit belizais EEE et qu'afin de retirer les bénéfices de la société FFF tout en évitant leur imposition, l'intimé a racheté début 2003 à travers la société EEE toutes les parts sociales de la société à responsabilité limitée de droit luxembourgeois UUU qui avait dans ses comptes des pertes reportables de +/- 150.000 € et une dette envers ses anciens associés de +/- 300.000 €, tout comme il a racheté la créance correspondante des anciens associés pour 1 €. Après le changement de la dénomination de la société UUU en celle de BBB, celle-ci commença à émettre des factures pour travaux de sous-traitance à la société FFF et compensa les revenus ainsi obtenus de la part de cette dernière avec les pertes reportables et le service de la créance d'associé à la société EEE. Le jugement pénal du 21 janvier 2010 retient cependant que les seules prestations réelles de travaux comptables ont été effectuées par l'intimé pour compte de la société FFF, que la relation de sous-traitance alléguée entre les sociétés BBB et FFF ne correspondait à aucune réalité économique et que « *les factures portent par conséquent sur des prestations fictives* », raison pour laquelle l'infraction de faux et d'usage de faux a été retenue dans le chef de l'intimé à ce niveau.

Tous ces éléments constatés par le jugement pénal du 21 janvier 2010 et l'arrêt pénal du 2 février 2011 indiquent l'existence de revenus non déclarés perçus par l'intimé et passés par des structures sociétaires établies dans la seule finalité d'éviter leur imposition et la révélation de l'identité du bénéficiaire effectif de ces revenus, de manière à relever d'un abus de formes juridiques qui justifie une imposition conforme aux réalités économiques. Ces conclusions univoques dudit jugement infirment toutes les allégations de l'intimé tendant à contester la réalité de la perception par lui-même de la totalité des revenus produits par son activité à travers la société FFF et le caractère fictif des facturations de sous-traitance par la société BBB, étant précisé que ledit jugement a expressément écarté l'analyse faite par un bureau d'expertise comptable des relations entre les sociétés BBB et FFF, invoquée encore

dans le cadre du recours sous examen, au motif que cette étude dénote une approche purement comptable sans tenir compte des prestations réellement effectuées.

Concernant les montants de revenus concrètement imputés par voie de taxation à l'intimé, il convient de constater que le chiffre d'affaires réalisé par la société FFF, depuis sa création le 15 novembre 2002 jusqu'en l'année 2006, à travers les paiements de clients sur ses deux comptes bancaires indiqués a été retracé à hauteur d'un total de 269.131.63 € dans le rapport du 13 juin 2007.

D'un autre côté, la société FFF a déclaré pour la même période, d'après les éléments à disposition de la Cour, un chiffre d'affaires s'élevant approximativement à 239.000 €. Or, c'est à partir de ce chiffre d'affaires qu'il y a lieu d'admettre que l'intimé a déduit les dépenses d'exploitation relatives à son activité comptable, dans la mesure où il a eu intérêt à faire valoir un maximum de dépenses afin de réduire le bénéfice imposable de la société FFF, et qu'il a réglé la TVA due sur ce chiffre d'affaires déclaré après déduction de la TVA en amont payée sur ses dépenses d'exploitation. C'est pareillement en rapport avec ce chiffre d'affaires qu'il a émis les factures de sous-traitance de la société BBB à l'adresse de la société FFF, à hauteur de 28.000 € pour l'année 2003, de 38.500 € pour l'année 2004 et de 39.000 € pour l'année 2005, de manière que ces dépenses de sous-traitance ont permis de retenir dans le chef de la société FFF des pertes pour les exercices 2002 à 2004 et pour la seule année 2005 un bénéfice de 3.256,23 €, compensé avec les pertes des exercices antérieurs. Par voie de conséquence, au vu des éléments ci-avant relevés, la Cour a pu estimer dans son arrêt parallèle de ce jour que l'Etat a valablement pu imputer à l'intimé au titre des années 2003 à 2005 les montants des factures de la société BBB en tant que revenus réels retirés par lui de la « partie déclarée » de l'activité comptable exercée sous le couvert de la société FFF au vu du caractère fictif des transferts vers les sociétés BBB et EEE constaté dans le jugement pénal du 21 janvier 2010. Cependant, en ce qui concerne l'année 2006, aucune facture de sous-traitance de la société BBB à la société FFF ne se trouve annexée au rapport du 13 juin 2007 ni ne se trouve mentionnée dans le jugement pénal du 21 janvier 2010. En outre, les comptes annuels de la société FFF pour l'exercice 2006 renseignent un chiffre d'affaires de 21.650,47 € et un bénéfice de 11.824,22 €, mais aucune charge de sous-traitance à l'égard de la société BBB. Force est dès lors de conclure qu'aucune opération de soustraction d'une partie du chiffre d'affaires déclaré de la société FFF à travers des factures de sous-traitance de la société BBB afin de réduire artificiellement le bénéfice imposable de la première ne se trouve vérifiée en cause, de sorte que le montant forfaitaire de 40.000 € imputé à l'intimé du chef de cette facturation ne se trouve pas justifié par les éléments actuellement acquis en cause et qu'il y a dès lors lieu d'en faire abstraction.

Tout comme pour l'année 2005, l'Etat se prévaut à juste titre du montant de 49.325 € pour l'année 2006 payé à l'intimé du chef de son activité comptable par des voies autres que des virements bancaires et répertoriés « *dans l'agenda de type FILOFAX* » de l'intimé, tels que ces opérations et montants ont été révélés par le rapport du 13 juin 2007 et en l'absence de dépenses d'exploitation vérifiées se dégageant des éléments du dossier.

En ce qui concerne le transfert de 10.000 € de la société III, le jugement pénal du 21 janvier 2010 retient l'existence de versements de rémunérations, en tant que contre-partie des conseils fournis par l'intimé, effectués par les sociétés dirigées par Monsieur JJJ aux trois sociétés dont l'intimé était le bénéficiaire économique, dont la société III. Le procès-verbal de l'audition de l'intimé du 27 octobre 2006 relate ses déclarations suivant lesquelles il a racheté la société III en raison des transferts financiers à faire suite à son divorce. Au vu de ces éléments qui documentent le plein contrôle de l'intimé sur cette société et l'existence de revenus que l'intimé a fait transiter par cette société et qui ne se trouvent pas

concrètement énervés par l'affirmation de l'existence d'un prêt non autrement étayé que par des virements mensuels versés en cause, le bureau d'imposition a valablement pu qualifier ce montant de revenu imputable à l'intimé.

Par contre, l'Etat invoque comme élément de revenu supplémentaire à imputer à l'intimé le montant de 123.631,63 €, réparti à parts également sur les années 2003 à 2006, en le tirant d'une comparaison entre les chiffres du rapport du 13 juin 2007 et les « *éléments des dossiers fiscaux de la société FFF et de la société BBB* », sans fournir de précision à cet égard ni devant le tribunal ni devant la Cour. Or, le tribunal a épinglé à juste titre le fait que cette différence de 123.631,63 € n'est, en l'état actuel du dossier, ni vérifiable, ni même retraceable en ce qu'elle ne résulte pas du rapport du 13 juin 2007 et n'a pas été autrement documentée par l'Etat. Or, également dans le cadre d'une taxation de revenus, l'Etat qui entend fonder la fixation de revenus supplémentaires sur des éléments précis qui sont en outre en large partie en sa possession, doit étayer la réalité des éléments sur lesquels il se fonde afin de justifier la taxation opérée. En outre, l'écart entre le chiffre d'affaires déclaré s'élevant approximativement à 239.000 € et le chiffre d'affaires de 269.131,63 € réalisé à travers des paiements bancaires de clients trouve une explication suffisante dans la TVA facturée par la société FFF à ses clients, étant donné qu'il se dégage des bulletins d'impôt de la TVA des années 2002 à 2005 que la TVA en aval due pour ces années s'élève déjà à 26.445,32 € et que les paiements de clients sur les comptes bancaires sont à considérer comme ayant été effectués TVA comprise. Dès lors, il y a lieu de faire abstraction de ce montant de 123.631,63 €. Par voie de conséquence, aucun montant n'est imputable de ce chef à l'année 2006.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que l'appel étatique est à déclarer fondé dans la mesure où le bulletin d'impôt litigieux pour l'année 2006 n'encourt pas l'annulation et le recours initial est à déclarer partiellement justifié en ce que les revenus taxés dans le chef de l'intimé sont à fixer comme suit :

- année 2006 : $49.325 + 10.000 = 59.325$ €.

Quant aux dépens

Si l'appel est partant fondé dans sa pétition principale que le bulletin d'impôt litigieux ne doit pas encourir l'annulation par réformation de la décision directoriale entreprise, il n'en reste pas moins que cette dernière encourt la réformation partielle en raison de chefs de revenus taxés dont l'Etat est resté en défaut de prouver la justification. Au vu de ce défaut partiel par l'Etat d'instruire utilement le recours sous analyse, situation critiquée à juste titre par le tribunal même si la Cour ne le suit pas en ce qui concerne les conséquences à en tirer, il y a lieu de faire masse des dépens des deux instances et de les imposer pour une moitié à l'Etat et pour l'autre moitié à l'intimé.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 17 mars 2011 en la forme,

au fond, le déclare justifié en ce qu'il y a lieu de dire, par réformation du jugement entrepris du 16 février 2011, que le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2006, émis à l'égard de l'intimé le 8 octobre 2008, n'encourt pas l'annulation,

pour le surplus, déclare à la fois l'appel et le recours initial de l'intimé partiellement fondés,

partant, par réformation de la décision directoriale entreprise du 5 mai 2009, fixe les montants de revenus supplémentaires imputables à l'intimé du chef d'un bénéfice de profession libérale pour l'année d'imposition 2006 à 59.325 €,

renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contribution directes pour exécution,

fait masse des dépens des deux instances et les impose pour une moitié à l'Etat et pour l'autre moitié à l'intimé.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Henri CAMPILL, premier conseiller,

Serge SCHROEDER, conseiller,

et lu à l'audience publique du 27 juillet 2011 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence de la greffière de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s. WILTZIUS

s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 27.7.2011

La Greffière de la Cour administrative